RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3831/2022 TAXE JTAPI/447/2023

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 24 avril 2023

dans la cause

A_____, représentée par FIGEST CONSEIL SA, avec élection de domicile

contre

B_____ - TAXE PROFESSIONNELLE COMMUNALE

EN FAIT

1. Le litige concerne la taxe professionnelle communale 2021 et 2022 de A_____ (ci-après : la société).

2. La précitée, succursale d'une entreprise étrangère dont le siège se trouve à C_____, est active dans le commerce international de matières premières.

3. Le 28 février 2022, la société a retourné sa déclaration fiscale pour la TPC 2021-2022, calculée sur les exercices 2019-2020.

   À teneur de la comptabilité annexée, elle avait porté en charge de l'exercice 2019 un montant de CHF _____ représentant une amende infligée par le Ministère public de la Confédération (ci-après : MPC). Elle avait également enregistré à titre de charge pour l'exercice 2020 une amende pour soustraction d'impôts s'élevant à CHF _____.-.

   En outre, les produits financiers liés à son activité commerciale pour les années 2019 et 2020 s'élevaient à respectivement CHF 3'000'356.- et à CHF 794'157.-.

4. Après avoir mené une instruction, le service de la TPC de B_____ [GE] (ci-après : le service de la TPC) a taxé la contribuable par bordereaux datés du 22 juin 2022. Ceux-ci se présentaient de la manière suivante :

Groupes prof.	Moyenne 2019-2020	Taux	Taxe
150B (soc. de base)	142'814'840	2.0	285'630
15A	1'477'691	3.0	4'433
1	1'422'107	3.6	5'120
Loyers	626'088	5.0	3'130
Effectif du personnel	64	10	640
Total arrondi			298'950
Frais et déductions			-140
TPC due			298'810

5. Le 4 juillet 2022, la société a élevé réclamation contre ces taxations.

   Les amendes susmentionnées ne devaient pas être prises en compte dans les frais généraux déterminants pour le calcul de la TPC.

6. Donnant suite à une demande de renseignements du service de la TPC du 23 septembre 2022, la société a expliqué, par pli du 3 octobre suivant, qu'elle avait été condamnée par ordonnance pénale du MPC pour ne pas avoir pris toutes les mesures d'organisation raisonnables et nécessaires pour empêcher l'infraction de corruption d'agents publics étrangers (art. 102 al. 2 en lien avec l'art. 322septies du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0).

   En outre, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) lui avait infligé des amendes pour soustraction d'impôt, dès lors qu'elle n'avait pas comptabilisé des commissions versées à des agents publics étrangers.

7. Par décision du 18 octobre 2022, le service de la TPC a rejeté la réclamation.

Il résultait de la circulaire TPC 1/2020 relative au groupe professionnel 150 (ci-après : circulaire 1/2020), ch. 5.4 que seules les charges inéluctables à l'acquisition et au financement des biens et services rendus étaient exclues des frais généraux. Or, en l'occurrence, il n'existait pas de lien entre les amendes litigieuses et l'acquisition des revenus réalisés par la société, car celle-ci aurait également pu réaliser son chiffre d'affaires même sans les commissions litigieuses.

Conformément à cette circulaire, les taxations 2021 et 2022 avaient été rectifiées en ce sens que la totalité des produits financiers – quelle que soit leur source – avait été imposée au taux du groupe 15A.

Le même jour, le service de la TPC a notifié à la contribuable des bordereaux de TPC rectificatifs, lesquels se présentaient comme suit :

Groupes prof.	Moyenne 2019-2020	Taux	Taxe
150B (soc. de base)	142'814'840	2.0	285'630
15A	11'768'199	3.0	35'305
1	1'422'107	3.6	5'120
Loyers	626'088	5.0	3'130
Effectif du personnel	64	10	640
Total arrondi			329'820
Frais et déductions			-268'110
TPC due			61'710

8. Par acte du 17 novembre 2022, la société (ci-après : la recourante), sous la plume de son conseil, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant, premièrement à ce que les produits financiers soient exclus des éléments imposables au chapitre du groupe professionnel 15A et, deuxièmement à ce que les amendes pénales soient soustraites des frais généraux déterminants pour le calcul du chiffre d'affaires imposable.

Active dans le commerce international de matières premières, elle était considérée comme une société de base. Dès lors, son chiffre d'affaires se déterminait d'après ses frais généraux, sous déduction de diverses charges. L'intégration des produits financiers dans le chiffre des affaires se révélait donc injustifiée. En outre, la pratique écrite du service de la TPC présentait une incohérence, puisque la circulaire 1/2020 distinguait entre le chiffre des affaires réalisé à l'étranger – imposé de manière notionnelle – et celui obtenu en Suisse, taxé de manière ordinaire. Or, l'autorité intimée ne procédait pas à une telle distinction en matière de produits financiers.

Les amendes, charges apériodiques non liées à ses activités quotidiennes, ne devaient pas être intégrées dans les frais généraux, à l'instar des pertes en capital. Le chiffre des affaires soumis à la TPC était censé représenter sa capacité contributive. Celle-ci ne saurait être déterminée sur la base d'amendes, sans incidence sur la marche des affaires et non justifiées par l'usage commercial.

9. Dans sa réponse du 20 janvier 2023, le service de la TPC a proposé le rejet du recours.

   Les amendes infligées à la recourante ne pouvaient pas être exclues des frais généraux déterminants, étant donné qu'il n'existait pas de lien intrinsèque et indissoluble entre celles-ci et l'acquisition de revenus par la société.

   Il résultait du ch. 5.2 de la circulaire 1/2020 que les produits financiers étaient imposables quelle que soit leur source. Cette manière d'appréhender ces produits avait été introduite dans cette circulaire afin de respecter l'égalité de traitement entre les établissements bancaires et les sociétés incorporées dans le groupe professionnel 150B. Il ne résultait donc aucune incohérence dans la pratique du service de la TPC.

10. Par réplique du 13 février 2023, la société a maintenu son recours.

    Les amendes litigieuses ne pouvaient pas être représentatives de frais généraux, ceux-ci devant être intrinsèquement liés à la marche de ses affaires. Elles ne devaient par conséquent pas être prises en compte pour la détermination de son chiffre des affaires.

    L'autorité intimée ne prouvait pas que les produits financiers intimement liés à la réalisation du chiffre d'affaire devaient être intégrés dans celui-ci. Étant donné que le chiffre des affaires était matériellement exclu de la base de calcul de la TPC, telle devait également être le cas des produits financiers.

11. Dans sa duplique du 7 mars 2023, le service de la TPC a persisté dans les termes de sa réponse.

    La manière d'appréhender le chiffre des affaires des sociétés de base avait toujours été admise et confirmée par la jurisprudence. La recourante avait été imposée sur ses charges. Le « chiffre d'affaires résultant des ventes » représentait le principal poste ressortant du compte de pertes et profits, alors que les produits financiers, qui résultaient de prêts envers des tiers ou des sociétés du groupe, constituaient moins de 1 % du chiffre d'affaires lié à l'activité intrinsèque de la société. Les produits financiers n'étaient pas intimement liés à la réalisation du chiffre d'affaires et ne pouvaient donc être exclus de la base de calcul de la TPC. En conséquence, ils étaient imposables.

12. Les arguments des parties seront repris, ci-après, dans la mesure utile.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation en matière de TPC (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 315 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre

l887 - LCP - D 3 05 et art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.

3. La TPC de chaque contribuable est établie sur la base de coefficients, applicables aux chiffres annuels de ses affaires, aux loyers annuels de tous les immeubles, locaux et terrains qu'il occupe professionnellement et à l'effectif annuel des personnes travaillant dans son entreprise (art. 302 LCP).

   Le chiffre des affaires des sociétés de base est constitué : (let. a) du chiffre des affaires réalisé en Suisse et (let. b) des frais généraux attribuables aux activités à l'étranger majorés de 5 % (art. 304 al. 4 LCP).

4. L'art. 12A du règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (RDLCP - D 3 05.04) réglemente les sociétés de base.

   Celle-ci comprennent les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire (al. 1.).

   L'al. 2 de l'art. 12A RDLCP dispose que les sociétés de base comprennent également les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations, lorsque :

   a. ces entités n'ont pas d'activité commerciale en Suisse et que

   b. ces participations ou leurs rendements représentent au moins les deux tiers du total des actifs et des recettes.

   Pour les sociétés de base visées à l'al. 1, le chiffre des affaires correspond aux frais généraux visés à l'al. 5, pour la part correspondant à l'activité de la société réalisée à l'étranger et aux rendements, bénéfices en capital et bénéfices de réévaluation sur participations. Le chiffre des affaires réalisé en Suisse, hors rendements, bénéfices en capital et bénéfices de réévaluation sur participations, est imposable conformément au groupe correspondant à sa nature (art. 12A al. 3 RDLCP).

   Pour les sociétés de base visées à l'al. 2, le chiffre des affaires est constitué exclusivement des frais généraux visés à l'al. 5 (art. 12A al. 4 RDLCP).

   Selon l'art. 12A al. 5 RDLCP, les frais généraux retenus sont composés de toutes les charges afférentes au for fiscal genevois ressortant du compte de résultat et de l'annexe, établis conformément aux art. 959b et 959c de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), à l'exclusion : a. du prix de revient de la marchandise vendue, b. des frais de stockage, c. des frais de transport de la marchandise, d. des frais d'emballage, e. des rabais et escomptes, f. des commissions versées à des tiers, g. des intérêts passifs, h. des pertes en capital, i. des provisions (excepté sur les impôts), j. des pertes sur

débiteurs, k. des redevances et des royalties et l. des frais de constitution de la société (y compris les amortissements).

5. Selon le ch. 5.4 de la circulaire 1/2020 relatif aux frais généraux déterminants, la description ci-dessus implique, en regard de la jurisprudence en matière de TPC, que seules les charges inéluctables à l'acquisition et au financement des biens et services rendus sont exclues des frais généraux. À l'inverse, les frais généraux indirectement liés à ces acquisitions et financements sont déterminants pour la fixation de l'assiette fiscale. En particulier, les salaires et charges sociales, les frais de publicité et de marketing ainsi que les impôts attribuables au for fiscal genevois sont toujours inclus dans les frais généraux déterminants. La part des frais généraux afférents au for fiscal genevois attribuables aux activités à l'étranger correspond à la part des revenus bruts de source étrangère et des participations du for fiscal genevois par rapport à la totalité des revenus bruts du for fiscal genevois.

6. À teneur du ch. 5.2 de la circulaire 1/2020 se rapportant aux sociétés de base avec activité commerciale, le chiffre des affaires réalisé en Suisse est imposé au taux du groupe professionnel concerné. Ledit chiffre des affaires comprend notamment le chiffre d'affaires portant sur des biens ou marchandises produits, achetés ou vendus en Suisse, le produit de l'exploitation de droits immatériels en Suisse, la rémunération pour des prestations de services au Groupe accomplies en Suisse, les commissions de source suisse ainsi que le chiffre d'affaires relatif à toute activité financière non liée à des participations. L'activité de vente étranger-étranger, l'exploitation de droits immatériels à l'étranger, la prestation de services accomplie à l'étranger, les commissions de source étrangère ainsi que l'activité de détention de participations sont imposées sur la base des frais généraux attribuables à ces activités, majorés de 5 %, au taux prévu pour le groupe professionnel 150B.

7. La circulaire 1/2020 a remplacé la communication 1/99, laquelle prévoyait que, s'agissant du chiffre des affaires exempté ou imposé de manière privilégiée selon le statut fiscal cantonal, étaient pris en considération les frais généraux (selon la proportion des produits bruts imposés de manière privilégiée et exemptés par rapport au total des produits) majorés de 5 %. Les frais généraux retenus étaient composés de toutes les charges ressortant des comptes d'exploitation et de pertes et profits à l'exclusion de diverses charges (JTAPI/548/2018 du 11 juin 2018 consid. 9).

   La substitution de la taxation du chiffre des affaires par celle des frais généraux majorés prévue dans la communication 1/99, comme la création du groupe 150B, découlent de la volonté d'éviter des inégalités de traitement (MGC 1971, p. 3478 ss). La chambre administrative de la Cour de justice a admis la légalité de cette pratique en raison de la particularité des sociétés de base (ATA/169/2012 du 27 mars 2012).

   La liste des frais généraux non pris en compte doit être interprétée comme une liste exemplative et non exhaustive, au même titre qu'elle l'était dans l'ancienne communication. Le critère de distinction doit rester le lien direct entre la charge et

l'exploitation commerciale ainsi que son caractère inéluctable. Le prix de revient de la marchandise vendue ne concerne pas exclusivement des biens matériels, mais aussi des services (ATA/273/2004 du 30 mars 2004).

8. Dans un premier chef de conclusion, la société demande que soient exclues des frais généraux déterminants pour le calcul de la TPC les amendes à elle infligées par l'AFC-GE pour soustraction d'impôt, ainsi que par le MPC pour violation des art. 102 al. 2 et 322 septies CP.

   La recourante ne peut être suivie. En effet, donner droit à la demande de l'intéressée reviendrait à retenir que les amendes susmentionnées constituent des charges inéluctables à l'acquisition et au financement de ses biens et de ses services. En d'autres termes, la réalisation de ses revenus se justifierait par la commission des infractions pour lesquelles elle a été condamnée, ce qui contredirait totalement la finalité desdites pénalités, qui sanctionnent une violation de l'ordre juridique. En outre, soustraire des frais généraux le montant des amendes conduirait à ce qu'une partie de leur montant soit répercutée sur le fisc respectivement l'État, ce qui aurait pour conséquence concrète de diminuer la peine.

   En conséquence, le montant des amendes fait partie du chiffre des affaires soumis à la TPC.

9. Dans un second chef de conclusion, la société demande que les produits financiers soient exclus des éléments imposables.

10. Selon l'art. 12B RDLCP, les coefficients sur le chiffre des affaires des « banques, sociétés financières, gérants de fortune, bureaux de change, intermédiaires et conseillers en investissements et en placements financiers » se montent à (let. a) 3 ‰ sur les intérêts actifs et à (let. b) 4.1 ‰ sur les commissions et autres produits.

11. Dans une affaire concernant la recourante intéressée par la présente cause (JTAPI/349/2017 du 3 avril 2017, confirmé par ATA/246/2019 du 12 mars 2019), le tribunal a rappelé que les produits non liés à l'activité du contribuable étaient aussi taxés par le service de la TPC lorsqu'ils constituaient des gains accessoires, que les coefficients prévus pour les groupes professionnels correspondant aux éventuelles activités accessoires des contribuables étaient applicables au chiffre des affaires provenant de chacune de ces activités distinctes (art. 307 al. 2 LCP) et que les produits financiers des sociétés commerciales et ceux des banques sont considérés comme accessoires (consid. 8 et les réf.).

    Le tribunal a confirmé que les produits financiers réalisés par la recourante ne relèvent pas de son activité principale. Ils devaient au contraire être considérés comme des gains accessoires et taxés au taux prévu pour des entreprises actives dans le domaine financier, soit celui du groupe 15. Cette solution s'imposait sous l'angle du principe de la capacité contributive, puisqu'elle tenait mieux compte du résultat effectif et de la réelle capacité économique de la recourante.

12. En l'espèce, les produits financiers obtenus par la recourante en 2019 et en 2020 se chiffrent à respectivement CHF 3'000'356.- et à CHF 794'157.-, tandis que le chiffre d'affaires brut total (incluant ces revenus), se monte à respectivement CHF 20'924'660'383.- et à CHF 19'200'388'289.-. Les produits financiers représentent ainsi respectivement 0.07 % et 0.05 % du total du chiffre d'affaires réalisé par la société. Ils doivent ainsi être considérés comme des gains accessoires. Partant, c'est à bon droit que le service de la TPC les a imposés au taux du groupe professionnelle 15A.

    Au surplus, c'est à tort que la recourante reproche une incohérence à l'autorité intimée, en ce sens que le ch. 5.2 de la circulaire 1/2020 impose de manière différente le chiffre d'affaires réalisé en Suisse et celui provenant de l'étranger, mais ne procède pas à une telle distinction en matière de produits financiers. En effet, ceux-ci ont été imposés, non en fonction de leur source – suisse ou étrangère – mais en tant que gain accessoire, en l'occurrence au taux du groupe 15A. Enfin, ainsi que l'a relevé la jurisprudence, ce mode de taxation respecte le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

13. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

14. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

    Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 17 novembre 2022 par A_____ contre la décision sur réclamation de service de la taxe professionnelle communale de la B_____ du 18 octobre 2022 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière